

Audience publique du 5 mai 2010

Recours formé par
Madame ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26177 du rôle et déposée le 9 octobre 2009 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., demeurant à L-..., portant introduction d'un recours non qualifié à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 juillet 2009 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre une décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2007, émise le 15 avril 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 janvier 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie.

A la suite du dépôt en date du 10 avril 2009 de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007, Madame ... se vit adresser par le bureau d'imposition ... une lettre datée du 15 avril 2009 l'informant que sa déclaration fiscale ne pouvait plus être prise en considération en raison de son introduction tardive, par application du paragraphe 153 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ».

Contre cette décision, Madame ... introduisit le 28 avril 2009 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Cette demande fut rejetée comme non fondée par le directeur, par une décision du 20 juillet 2009, référencée sous le numéro C 15091 du rôle, libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 28 avril 2009 par la dame ..., demeurant à L- ..., pour réclamer contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2007, émise le 15 avril 2009;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 AO;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé à l'imposition par voie d'assiette au motif d'une remise tardive de la déclaration;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle);

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle);

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant que la réclamante a introduit une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 en date du 10 avril 2009 afin de faire valoir, entre autres, une perte de location engendrant une restitution de retenue sur traitements et salaires;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1^{er} de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposition par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses de dépassement de limites de revenu;

qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée;

qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R.;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R., sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1^{er} à 3 du même article y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3 et alinéa 2 L.I.R. ou à l'article 152 L.I.R., ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source;

Considérant encore qu'en l'espèce, la réclamante a introduit une déclaration d'impôt aux fins de faire valoir une perte de location subie au cours de l'année litigieuse; qu'une telle demande ne peut conduire, dans le chef du demandeur, qu'à un remboursement de retenues à la source et ne saurait déclencher une imposition en défaveur, que la demande visée à l'article 153 alinéa 4 L.I.R. constitue dès lors une demande en restitution d'impôts;

Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ;

Considérant qu'en l'espèce la demande en restitution, entrée le 10 avril 2009 et datée le 9 avril 2009, n'a donc pas été introduite dans le délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2008 pour l'année d'imposition 2007;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 9 octobre 2009, Madame ... a introduit un recours contentieux à l'encontre de la décision directoriale précitée du 20 juillet 2009.

Lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi (cf. trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Recours en réformation, n° 7).

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, auquel renvoie le paragraphe 235 (5) AO mentionnant les bulletins concernant des demandes de restitution d'impôts (« *Bescheide über Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen* »), et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre la décision du bureau d'imposition refusant de procéder à une imposition par voie d'assiette.

Le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours en réformation dirigé contre la décision directoriale précitée du 20 juillet 2009.

Le tribunal est encore appelé à examiner la recevabilité du recours en la forme au vu des contestations élevées à cet égard par le délégué du gouvernement qui soutient que la demanderesse se contenterait de contester la décision du directeur sans exposer clairement les faits et sans formuler un quelconque moyen à l'encontre de ladite décision et ce en violation de l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Aux termes de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi précitée du 21 juin 1999, la requête doit contenir notamment l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués ainsi que l'objet de la demande, tandis que l'article 29 de la même loi dispose que « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

En l'espèce, force est au tribunal de constater qu'il se dégage avec suffisamment de netteté des termes de la requête introductive d'instance que le recours sous analyse est dirigé contre la décision directoriale précitée du 20 juillet 2009 et qu'il tend à la réformation de cette décision à travers la demande tendant à voir admettre l'imposition par voie d'assiette et partant le droit à restitution du trop-payé d'impôts.

Le moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement laisse partant d'être fondé, étant relevé par ailleurs que l'Etat a pu utilement prendre position, de sorte qu'aucune violation des droits de la défense ne saurait être retenue en l'espèce.

Dans la mesure où le recours a par ailleurs été introduit dans le délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir que l'extinction du droit à restitution n'entraînerait pas l'extinction des obligations de l'autorité. Elle estime ainsi qu'il serait inconcevable que l'autorité refuse la restitution d'impôts au seul motif de l'expiration du délai. Elle soutient que l'administration fiscale, qui serait informée d'une manière ou d'une autre d'une situation susceptible de donner lieu à une restitution d'impôts, devrait statuer d'office si les faits sont clairs.

En l'espèce, il est constant que le 10 avril 2009, la demanderesse a introduit auprès du bureau d'imposition une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 pour demander une imposition par voie d'assiette en vue de la prise en considération d'une perte de location.

La demanderesse ne conteste pas non plus l'affirmation du directeur selon laquelle elle n'est pas soumise à l'imposition par voie d'assiette, dans la mesure où elle ne tombe sous aucune des hypothèses visées aux alinéas 1 à 3 de l'article 153 L.I.R.

Aux termes de l'article 153 (4) L.I.R., le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération de pertes provenant d'une catégorie de revenus autres que celles ayant subi la retenue à la source. Il obtiendra ainsi le remboursement d'une partie de l'impôt payé par la voie de la retenue à la source sur les salaires qui dépasse la cote d'impôt sur le revenu calculée en fonction du revenu imposable qui est inférieur au traitement en raison de la compensation des pertes avec des revenus positifs.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a considéré que la demande de Madame ... constitue une demande en restitution d'impôts, telle que visée à l'article 153 (4) L.I.R.

Or, aux termes du paragraphe 153 AO : *« Wo außer den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen zugelassen sind, erlöschen sie, falls nicht anderes bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind »*.

En l'espèce, les faits qui donnent lieu au droit à restitution du trop-payé d'impôts sont la survenance de la perte de location en 2007. Il s'ensuit que, conformément au paragraphe 153 AO précité, le délai pour introduire la demande en restitution d'impôts a expiré le 31 décembre 2008.

Or, il ressort des éléments non contestés du dossier fiscal que la déclaration d'impôt valant demande en restitution d'impôts est entrée auprès du bureau d'imposition ... le 10 avril 2009, partant en dehors du délai prévisé pour formuler la demande en restitution d'impôts.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a considéré que la demande en restitution d'impôts a été introduite tardivement.

Force est de constater que la demanderesse, sans contester la légalité de la décision directoriale entreprise en soi, se borne en substance à critiquer la validité des dispositions légales relatives aux conditions de délai à respecter en la matière. Ce moyen n'est cependant pas justifié, étant donné que la demanderesse n'a pas établi, ni même allégué quelles dispositions légales voire constitutionnelles ou quelles règles de droit seraient ainsi violées. Ce

moyen est partant à écarter comme n'étant pas fondé. Cette conclusion n'est pas énervée par les explications fournies par la demanderesse lors des plaidoiries à l'audience du 14 avril 2010. En effet, la procédure devant les juridictions administratives étant essentiellement écrite, le tribunal n'est amené à tenir compte des moyens proposés par les parties au litige que pour autant qu'ils figurent dans la requête et les mémoires déposés, à moins qu'il ne s'agisse d'un moyen d'ordre public à soulever d'office par le tribunal, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

La demanderesse n'ayant pas invoqué d'autres moyens en cause, le recours est partant à rejeter comme n'étant pas fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Françoise Eberhard, juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 5 mai 2010 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s.Judith Tagliaferri

s.Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 06.05.2010
Le Greffier du Tribunal administratif